

5847 16



ESENTE DA REGISTRAZIONE  
AI SENSI DEL D.P.R. 26/1/1986  
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5  
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

Oggetto

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

\*TRIBUTI  
R.G.N. 5852/2009

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

R.G.N. 5856/2009

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 5863/2009

- Dott. STEFANO BIELLI - Presidente - R.G.N. 5865/2009
- Dott. ETTORE CIRILLO - Consigliere - Cron. 5847
- Dott. ENRICO SCODITTI - Consigliere - Rep.
- Dott. MARCO MARULLI - Consigliere - Ud. 18/01/2016
- Dott. LUCIO LUCIOTTI - Rel. Consigliere - PU

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 5852-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- **ricorrente** -

2016

contro

168

(omissis) ;

- **intimata** -

sul ricorso 5856-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI

PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

(omissis) SPA;

- intimato -

sul ricorso 5863-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro  
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI  
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

(omissis) SPA;

- intimato -

sul ricorso 5865-2009 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro  
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI  
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

(omissis) ;

- intimata -

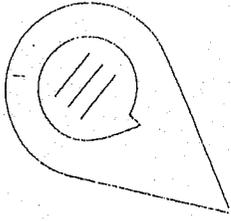
avverso le sentenze n. 400/2007, n. 401/2007, n.  
402/2007 e n. 403/2007 della COMM.TRIB.REG. di ~~di~~ <sup>dal Lazio</sup> ROMA,

depositate il 09/01/2008;

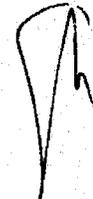
udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 18/01/2016 dal Consigliere Dott. LUCIO  
LUCIOTTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato (omissis) che ha  
chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per i  
nn. r.g. 5852/09 e 5863/09 la cassazione dei ricorsi  
senza rinvio, per i nn. r.g. 5856/09 e 5865/09 ha  
concluso per l'accoglimento dei primi cinque motivi,  
assorbito il sesto motivo dei ricorsi.



Fallimenti e Società.it



**RITENUTO IN FATTO**

1. Con avviso di accertamento n. (omissis) emesso ai fini IRPEG ed IVA relativamente all'anno di imposta 1999 nei confronti della (omissis) s.p.a., l'Agenzia delle entrate di (omissis), sulla base dei documenti richiesti con questionario, rettificava la perdita dichiarata dalla società da £. 619.528.000 a £. 137.649.000 e recuperava l'IVA sugli acquisti, ritenendo indeducibili i costi sostenuti per acquisti dalla società controllata (omissis) s.r.l., perché non sufficientemente documentati, ed altri costi, perché non di competenza, e ritenendo i ricavi per servizi prestati privi di giustificazione economica, stante la irrisorietà della percentuale di ricarico applicata (pari allo 0,320%).

2. Avverso tale atto impositivo proponeva ricorso sia la (omissis) s.p.a., già s.r.l., che la legale rappresentante, (omissis), dinanzi la Commissione tributaria provinciale di Roma che, ritenendo legittima la sola ripresa effettuata con riferimento a due fatture perché relative a diverso periodo di imposta, accoglieva parzialmente i ricorsi con due identiche pronunce, che l'Agenzia delle Entrate impugnava notificando, erroneamente, due ricorsi per ciascuna sentenza appellata. La Commissione tributaria regionale del Lazio non riuniva gli appelli e quindi con quattro identiche pronunce, n. 400, 401, 402 e 403 del 9.1.2008, accoglieva parzialmente gli appelli, limitatamente alla ripresa a tassazione di undici fatture relative a prestazioni effettuate in un diverso periodo di imposta (anno 1998), confermando nel resto le impugnite sentenze di primo grado.

3. Riteneva la CTR:

- che l'Amministrazione finanziaria aveva operato la rettifica richiamando erroneamente nell'avviso di accertamento, l'art. 39, 1° comma, d.P.R. n. 600 del 1973, che disciplina la rettifica dei redditi delle persone fisiche, e non invece, l'art. 40 del medesimo d.P.R., disciplinante la rettifica delle dichiarazioni dei soggetti diversi;

- che, in ogni caso, anche se l'art. 40 rinvia all'art. 39, l'Ufficio avrebbe dovuto indicare espressamente quale lettera del comma 1 dello stesso art. 39 aveva inteso applicare;

- che l'applicazione di una percentuale di ricarico non in linea con la logica di mercato era una libera scelta della società e, quindi, non poteva giustificare la rettifica della dichiarazione;

- che i costi risultanti dalle fatture di acquisto dalla (omissis) s.p.a. non potevano essere considerati "non documentati" e, quindi, indeducibili perché le fatture esistevano ed erano state regolarmente contabilizzate;

- che l'esistenza di una compagine sociale quasi identica tra la (omissis) s.p.a. e la (omissis) s.p.a. non poteva far presumere l'inesistenza delle operazioni fatturate tra le stesse.

4. Avverso tali sentenze ricorre per cassazione l'Agenzia delle entrate prospettando sei motivi, instando preliminarmente per la riunione dei processi.

5. I contribuenti non spiegano difese.

#### CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Attesa l'identità dei giudizi, sia dal punto di vista oggettivo (avendo avuto origine dall'impugnazione di un identico avviso di accertamento), che soggettivo (in

quanto inizialmente promossi dinanzi la CTP sia dalla società, che dalla sua legale rappresentante e le due sentenze erroneamente impugnate dall'Ufficio con quattro distinti appelli), va preliminarmente disposta la riunione dei giudizi più recenti (R.G. nn. 5856, 5863 e 5865 del 2010) a quello più antico di ruolo (R.G. n. 5852/10).

2. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia prospetta, con riferimento all'art. 360, n. 3, c.p.c., la violazione degli artt. 32, 1° comma, n. 3), 39, primo comma, 40 e 42 d.P.R. n. 600 del 1973, dolendosi dell'affermazione del giudice di appello secondo cui l'Amministrazione finanziaria aveva erroneamente richiamato, nell'avviso di accertamento, l'art. 39, 1° comma, d.P.R. n. 600 del 1973, che disciplina la rettifica dei redditi delle persone fisiche, e non invece, come sarebbe stato corretto, l'art. 40 del medesimo d.P.R. e che, comunque, anche se tale ultima disposizione rinvia all'art. 39, "l'Ufficio avrebbe dovuto indicare espressamente quale punto del comma 1 dello stesso art. 39 ha inteso applicare" (così testualmente nella sentenza impugnata). Ha quindi chiesto a questa Corte di affermare il principio, espresso in idoneo quesito, se il riferimento all'art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 sia sufficiente ad individuare ed a rendere conoscibili al contribuente i presupposti di diritto per l'esercizio del potere di accertamento da parte dell'Ufficio, non rilevando la mancata enunciazione dell'art. 40, che del resto rinvia all'art. 39, qualora nell'atto sia chiaramente indicato che il destinatario dell'accertamento è una persona giuridica ed il recupero si fonda su presupposti di fatto espressamente indicati, quali, nella specie, i dati e le notizie raccolte a mezzo questionario preventivamente inviato alla contribuente e, quindi, nei modi previsti dall'art. 32 d.P.R. citato, che

è ipotesi espressamente prevista all'art. 39, comma 1, lett. d), d.P.R. n. 600 del 1973.

2.1. Invero, con riferimento a tale motivo, che è fondato e va accolto, è sufficiente osservare che, per condivisibile giurisprudenza di questa Corte, l'erronea indicazione nell'atto impositivo della norma tributaria che sarebbe stata violata, non è mai, di per sé, causa di nullità dell'atto per inosservanza dell'obbligo di motivazione, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, nei casi in cui la pretesa impositiva venga giustificata sulla base di presupposti di fatto, espressamente indicati dall'atto, i quali, comunque, legittimano la pretesa impositiva, eventualmente anche sulla base di altra disposizione legislativa (Cass. n. 3257 del 2002; n. 8239 e n. 28968 del 2008).

3. Il secondo, quarto e quinto mezzo, con cui la ricorrente censura la sentenza d'appello per vizi motivazionali, ed il terzo, con cui viene dedotto un connesso vizio di legge, vanno esaminati congiuntamente.

3.1. Con il secondo motivo, assistito da adeguato quesito di fatto, l'Agenzia denuncia l'insufficienza della motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui nega rilevanza all'accertato comportamento antieconomico tenuto dalla società verificata - in particolare per aver applicato una percentuale di ricarico irrisoria, pari allo 0,320% - , costituente punto controverso e decisivo della statuizione.

Si duole l'Ufficio del fatto che il giudice regionale, a fronte della rilevata contrarietà del comportamento economico tenuto dalla società con la normale logica di mercato, obiettivamente dimostrata dall'applicazione di un ricarico di appena lo 0,320%, come tale inadeguata a coprire i costi di gestione e a garantire un guadagno

minimo per giustificare il pur consistente investimento di natura finanziaria, abbia liquidato la questione (annullando la ripresa a tassazione dei ricavi per servizi prestati a prezzi privi di giustificazione economica) semplicemente affermando che "è una libera scelta della società di perseguire, magari in prospettiva futura, determinati obiettivi di risultati economici insoddisfacenti". Motivazione, questa, che la ricorrente sostiene essere, oltre che palesemente insufficiente, in relazione agli elementi espressamente indicati nell'avviso di accertamento, anche violativa delle disposizioni sopra indicate, per come interpretate da questa Corte, secondo cui una condotta commerciale anomala è di per sé sufficiente a giustificare da parte dell'erario una rettifica della dichiarazione dei redditi di un contribuente secondo il metodo induttivo, anche se la contabilità sia formalmente regolare e senza riscontro analitico della documentazione, spettando in tal caso al contribuente dimostrare concretamente l'effettiva sussistenza delle perdite dichiarate (in termini, Cass. n. 24436 del 2008).

3.2. Con il terzo motivo la ricorrente, denunciando la violazione da parte del giudice di merito degli artt. 39, comma 1, lett. d) e 40 del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché degli artt. 2697 e 2729 cod. civ., in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c., sostiene che la CTR, affermando che "è una libera scelta della società di perseguire, magari in prospettiva futura, determinati obiettivi di risultati economici insoddisfacenti", avrebbe violato le citate disposizioni normative che legittimavano, invece, il ricorso a presunzioni, tra cui quelle basate sull'antieconomicità, per fondare l'attività accertativa.

3.3. Con il quarto motivo, assistito da adeguato quesito di fatto, la ricorrente denuncia l'omessa e, comunque, l'apparente motivazione addotta dal giudice di appello nel ritenere illegittima, sulla base della mera esistenza delle fatture di acquisto dalla (omissis) s.p.a. e della loro regolare contabilizzazione, l'ineducibilità dei costi con esse documentate, nonostante i diversi elementi dimostrativi della loro inattendibilità, espressamente indicati nell'avviso di accertamento.

3.4. Con il quinto motivo, anche questo assistito da adeguato quesito di fatto, la ricorrente denuncia un ulteriore vizio di motivazione, questa volta con riferimento all'affermazione del giudice di appello secondo cui, la quasi identità della compagine sociale tra la (omissis) s.p.a. e la (omissis) s.p.a. non sarebbe circostanza idonea a far presumere l'inesistenza delle operazioni fatturate tra le stesse. Si duole la ricorrente dell'insufficiente motivazione della sentenza impugnata quale conseguenza dell'artificiosa scissione, operata dal giudice di merito, degli elementi dimostrativi dell'ineducibilità dei costi adottati dall'Ufficio finanziario, quali: a) la genericità delle fatture oggetto di recupero a tassazione; b) la mancata produzione di documentazione contrattuale (appalti, contratti relativi ai servizi acquistati dalla (omissis) s.p.a. ed a quelli offerti ai terzi, contratti individuali) con conseguente impossibilità di riconciliazione tra fatture e lavori; c) la sostanziale identità della compagine sociale delle due società, facenti capo entrambi ad uno stesso socio di maggioranza.

4. Tutti i predetti cinque motivi sono fondati e conseguentemente vanno accolti.

5. Il giudice di merito, infatti, incorre nei vizi sopra enunciati sia quando sostiene che non costituiscono elementi presuntivi sufficienti a giustificare l'accertamento fiscale<sup>x</sup> il comportamento chiaramente e pacificamente antieconomico tenuto dalla società verificata (per aver applicato una percentuale di ricarico dello 0,320% ), nonché l'esistenza e la regolare contabilizzazione delle fatture di acquisto dalla <sup>(omissis)</sup> s.p.a., nonostante gli elementi di inattendibilità espressamente indicati nell'avviso di accertamento, sia quando, procedendo impropriamente ad una non consentita atomizzazione delle risultanze processuali fornite dall'Amministrazione finanziaria, nega qualsiasi rilevanza anche all'accertata coincidenza della compagine sociale tra la <sup>(omissis)</sup> s.p.a. e la società verificata.

5.1. Orbene, con riferimento al comportamento contrastante con le normali logiche di mercato - che l'Agenzia ha accertato essere stato tenuto dalla società contribuente - parte ricorrente ha trascritto nel ricorso (più dettagliatamente alle pagine 25 e 26) quelle parti dell'atto di appello in cui, esaminando la questione del ricarico operato dalla società e richiamando le motivazioni dell'atto impositivo, aveva posto in evidenza che la <sup>(omissis)</sup> s.p.a., operante nel settore della telefonia, prestava servizi di manutenzione e realizzazione di impianti tecnici di elevata tecnologia, si avvaleva di un numero cospicuo di propri dipendenti (circa 100), per un consistente monte ore, oltre che di personale dipendente di altri soggetti economici operanti nello stesso settore. Aveva, quindi, sottolineato come l'esiguità del ricarico applicato emergente dal raffronto tra i valori dei componenti diretti utilizzati per i servizi (quali le materie prime, il personale ed i costi

per servizi) deponesse per una "sistematica effettuazione di prestazione di servizi a condizioni avulse da ogni logica di mercato, ove si consideri che tutte e tre le componenti dirette presuppongono percentualmente una remunerazione adeguata a coprire i costi per le spese di gestione e garantire un guadagno minimo per giustificare il consistente investimento di natura finanziaria" (così a pag. 25 del ricorso). Ma, nonostante l'autosufficiente ricostruzione degli elementi addotti in giudizio dall'Agenzia a sostegno dell'antieconomicità delle operazioni commerciali poste in essere dalla società, emerge dalla scarna motivazione della sentenza impugnata che il giudice del merito non ha tenuto conto alcuno delle inferenze logiche che possono essere desunte dalle anzidette circostanze, essendosi limitato il medesimo giudice ad affermare un principio, da un lato, avulso da una analitica considerazione di quanto risultante dall'avviso di accertamento impugnato, dall'altro, assolutamente contrario ai canoni dell'economia. In tal modo ha disatteso i principi più volte affermati da questa Corte, secondo cui il comportamento antieconomico tenuto dall'imprenditore commerciale, in assenza di valide giustificazioni da parte dello stesso (su cui si sposta l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate a fronte della contestata antieconomicità - Cass. n. 14941/2013 e n. 7871/2012), legittima l'accertamento sulla base presuntiva e "il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie" (così in motivazione, Cass. n. 14428 del 2005, che richiama Cass. 10802/2002; conf. nn.

7680, 7487 e 6337 del 2002, nonché n. 11645 e 1821 del 2001; cfr. anche Cass. n. 14941 del 2013).

5.2. Anche l'argomentazione svolta dal giudice di merito per sostenere la deducibilità dei costi risultanti dalla fatture che la contribuente aveva ricevuto dalla (omissis) s.p.a., fondata solo ed esclusivamente sull'esistenza delle fatture e sulla loro regolare contabilizzazione, si pone in contrasto con un altrettanto consolidato orientamento giurisprudenziale che, nell'ipotesi di rettifica operata, come nella specie, ai sensi dell'art. 39, primo comma, lett. d) del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sulla base di indici di inattendibilità delle operazioni fiscali registrate in contabilità, specificamente indicati nell'avviso di accertamento, nega rilevanza alla apparente regolarità delle annotazioni contabili (cfr. Cass. n. 24532/2007, n. 13976/2000 e n. 4555/1998), che presuppone, ovviamente, l'esistenza delle fatture, "perché proprio una tale condotta è di regola alla base di documenti emessi per operazioni inesistenti o di valore di gran lunga eccedente quello effettivo" (cfr., da ultimo, Cass. n. 14068 del 2014; conf. Cass. n. 951/2009). Orbene, un tale vizio della sentenza impugnata ha avuto inevitabilmente ripercussioni nel successivo approccio con le circostanze che erano state evidenziate dall'Ufficio, le quali non sono state affatto valorizzate ai fini dell'operatività delle presunzioni per l'accertamento, sul piano delle probabilità, del fatto ignoto, con il conseguente onere a carico del contribuente della prova contraria. La circostanza che il giudice di merito non ne faccia menzione, lascia ~~presumere~~<sup>ritenere</sup> che non abbia tenuto in alcuna considerazione gli elementi dimostrativi dell'indeducibilità dei costi specificamente indicati dall'Ufficio finanziario che si è analiticamente

indicato al precedente punto 3.4, in tal modo incorrendo nel dedotto vizio motivazionale, avendo omesso di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento (v. Cass. ord. n. 9113/2012).

5.3. Con riferimento, infine, alla parcellizzazione operata dal giudice di merito degli elementi dimostrativi dell'ineducibilità dei costi indicati dall'Ufficio finanziario, la censura rivolta dalla ricorrente coglie nel segno, giacché analizzando singolarmente gli indici presuntivi adottati dall'Amministrazione finanziaria a fondamento dell'avviso di accertamento, il giudice del merito non ha fatto corretta applicazione del principio, di recente ribadito da questa Corte nella sentenza n. 21909 del 2013, sulla scia della sentenza n. 15181 del 2003, e poi riaffermato anche da Cass. nn. 568 e 569 del 2015, secondo cui, costituisce dovere del giudice quello di "pronunciare nel merito della causa sulla base del materiale probatorio ritualmente acquisito - da qualunque parte processuale provenga - con una valutazione non limitata all'esame isolato dei singoli elementi ma globale, nel quadro di un'indagine unitaria ed organica" (cfr. in materia tributaria, Cass., sez. V, n. 9784 del 2010 e n. 17977 del 2013). Con questo non si vuole certo affermare che sia vietata al giudice la valutazione separata di ciascun elemento di fatto emergente dagli atti o provato dalle parti, ma certo è che, quando si tratti di valutare plurimi elementi presuntivi, proprio in conformità alla regola in tema di prova per presunzioni, che pretende la verifica della sussistenza della loro concordanza, il giudice non può sottrarsi dalla considerazione unitaria degli stessi per valutare la

concreta efficacia sintomatica dei singoli fatti noti nella loro convergenza globale, accertandone la pregnanza conclusiva (così in Cass. n. 24134 del 2009, par. 3.1. della motivazione). A tanto il giudice territoriale non ha provveduto, non risultando dall'"iter" motivazionale adottato che abbia considerato unitariamente gli elementi forniti dall'Ufficio a dimostrazione dell'ineducibilità dei costi, indicati al precedente punto 3.4, così incorrendo nel dedotto vizio motivazionale.

Nello specifico è evidente che la sostanziale identità della compagine sociale tra la (omissis) s.p.a. e la (omissis) (omissis) s.p.a. è circostanza inidonea, se singolarmente considerata, a far presumere l'inesistenza delle operazioni fatturate tra le stesse, ma, ai fini di un corretto giudizio di conclusione probatoria, essa andava valutata unitamente agli altri elementi presuntivi adottati dall'Ufficio finanziario a sostegno dell'ineducibilità dei costi (quali quelli indicati sub 5, lett. "a" e "b").

6. Con il sesto ed ultimo motivo, l'Agenzia denuncia ai sensi dell'art. 360, n. 3, c.p.c., la violazione del principio generale dell'abuso del diritto in materia tributaria ricavabile dall'art. 53 Cost., chiedendo a questa Corte di affermare il principio se, in forza del divieto dell'abuso del diritto, desumibile in ambito fiscale dai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) e di progressività dell'imposizione (art. 53, comma 2, Cost.), l'Ufficio, a prescindere dalla regolarità formale dell'operazione, possa disconoscere costi documentati in fatture sul duplice presupposto dell'impossibilità della riconciliazione delle singole prestazioni con i lavori fatturati a terzi e l'identità dei soci delle due società.

7. Il mezzo di impugnazione deve ritenersi assorbito dall'accoglimento dei precedenti quattro motivi esaminati.

8. Conclusivamente, la sentenza impugnata va cassata e la causa rimessa alla Commissione tributaria regionale del Lazio che, in diversa composizione, procederà ad un nuovo esame nel merito provvedendo con unica pronuncia - essendo unica la controversia - alla liquidazione delle spese processuali anche di questo grado di giudizio.

P.Q.M.

La Corte, riuniti i giudizi, accoglie i primi cinque motivi di ricorso, assorbito il sesto, cassa la sentenza impugnata e rinvia per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale del Lazio che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della 5<sup>a</sup> sezione civile, in data 18 gennaio 2016.

Il Consigliere estensore

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
IL ..... 24 MAR. 2016 .....



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARAGONA

Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARAGONA